

INSTITUTO SUPERIOR DE CIÊNCIAS ECONÓMICAS E EMPRESARIAIS

ISCEE

LICENCIATURA EM CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO

RAMO: CONTROLO FINANCEIRO

TRABALHO DE FIM DE CURSO

**“OS CONTRACTOS DE CONCESSÃO NO CONTEXTO DO SISTEMA DE
NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA E DE RELATO FINANCEIRO”**

Aluna:

Suely Djamira Freitas Correia Nº 05.430

Mindelo, Maio de 2012

INSTITUTO SUPERIOR DE CIÊNCIAS ECONÓMICAS E EMPRESARIAIS

ISCEE

LICENCIATURA EM CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO

RAMO: CONTROLO FINANCEIRO

TRABALHO DE FIM DE CURSO

**“OS CONTRACTOS DE CONCESSÃO NO CONTEXTO DO SISTEMA DE
NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA E DE RELATO FINANCEIRO”**

Aluna:

Suely Djamira Freitas Correia N° 05.430

ORIENTADOR: Dr. Adelino Vital Fonseca

Mindelo, Maio de 2012

DEDICATÓRIA

*Dedico este trabalho a minha mãe,
Alexandrina Freitas Pires, pelo carinho e
apoio dispensado em todos os momentos
que precisei.*

AGRADECIMENTOS

Muitos foram os que, de uma forma ou de outra, contribuíram para a concretização deste trabalho. Por serem tantos, seria impossível referencia-los todos aqui. Á todos indistintamente um muito obrigado. Alguns entretanto, foram indispensáveis na elaboração e finalização deste trabalho e, por sua especialidade, merecem ser aqui mencionados, pelo meu profundo reconhecimento.

Ao ISCEE, pela sua excelência no ensino e á todos os professores que nos ministraram aulas ou participaram de algum modo na minha formação académica e profissional, com partilha de conhecimentos e esclarecimento de dúvidas em momento de agradável convivência.

Ao Dr. Adelino Fonseca, orientador desta pesquisa, exemplo de competência, seriedade e ética, que guiou-me durante os trabalhos, agradeço pelo apoio, contribuições e esclarecimentos transmitidos com prosperidade e paciência.

Um agradecimento em especial, a ELECTRA, SARL, na pessoa do Sr. Adriano Alves, pela atenção no fornecimento de dados para análise e por ter permitido que usasse suas informações para fazer o estudo de caso.

Aos meus colegas, companheiros desta longa jornada, pela cumplicidade e união, pelo espírito de equipa e inter-ajuda, símbolos da nossa amizade. Uma palavra de agradecimento muito especial á Cláudia Miranda, Vânia Fortes e Leida Évora.

Expresso, da mesma forma, os meus sinceros agradecimentos ao Sr. Nelson Segredo, pela sua disponibilidade imediata sempre que precisasse.

A minha mãe, pelo apoio incondicional demonstrando desde sempre, pela motivação, pelo esforço, sem a qual seria praticamente impossível triunfar e conquistar mais uma das etapas da minha vida pessoal e profissional. A todos, muito obrigado!

RESUMO ANALITICO

A mudança do normativo contabilístico ocorrido em 2009, alterou o paradigma de reconhecimento e mensuração de activos.

Embora a natureza das operações contínua presente no processo contabilístico, muitas coisas foram alteradas tendo em conta a substância da informação e a sua realidade económica.

O caso dos contratos de concessão é disto um bom exemplo. Há casos em que no normativo anterior eram reconhecidos como activos fixos tangíveis e actualmente são reconhecidos como intangíveis.

O estudo em causa tem como objetivo principal analisar o conceito dos contratos de concessão, bem como os procedimentos para o reconhecimento, mensuração e divulgação nas demonstrações financeiras.

Considerados activos intangíveis (de facto a entidade acaba por ter um “*Direito*” de explorar um determinado activo), o processo contabilístico é feito a luz do disposto na Norma de Relato Financeiro nº6 – Activos Intangíveis. Os contractos de concessão apresentam especificidades próprias e por esta razão o IASB emitiu uma IFRIC (nº 12) com o objectivo de clarificar o tratamento contabilístico desta problemática. Não existindo no normativo nacional tal norma interpretativa as empresas nacionais que convivem com esta realidade vêem-se na contingência de, supletivamente, recorrer às normas internacionais de contabilidade para resolver o assunto. É o caso da ELECTRA para os activos afectos a distribuição. Neste sentido, o estudo debruça sobre esta problemática, apresenta um enquadramento teórico, analisar os principais aspectos de reconhecimento a luz dos dois normativos contabilísticos nacionais (o antigo Plano Nacional de Contabilidade e o actual Sistema de Normalização Contabilística e de Relato Financeiro) e termina utilizando as informações da ELECTRA, SARL para ilustrar este processo de reconhecimento contabilístico.

Palavras-chave: Contratos de Concessão; Reconhecimento, Mensuração e Divulgação.

ABSTRAT

The change of a the accounting regulatory occurred in 2009, changed the paradigm for recognizing and measuring assets.

Although the continuous nature of the operations in this accounting process, many things have changed in view of the substance of information and its economic reality.

The case of concession contracts, it is a good example. There are cases where the former were recognized as legal and tangible fixed assets are currently recognized as intangible assets.

The study is aimed to analyzing the concept of concession contracts, as well as procedures for the recognition, measurement and disclosure in the financial statements.

Considered intangible assets (in fact the entity turns out to have a “right” to exploit a particular asset) the accounting process is done in light of the provisions of Financial Reporting Standard No. 6 – Intangible Assets. The concession contracts have specific characteristics and for this reason the IASB issued IFRIC one (N^{er}. 12) in order to clarify the accounting treatment of this problem. In the absence of such a standard national regulatory interpretative national companies that live with this reality find themselves in contingency, additionally, make use of international accounting standards to resolve the matter. ELECTRA is the case of the assets connected to the distribution.

In this sense, the study focuses on this issue, presents a theoretical framework to analyze the main aspects of recognition light of both national accounting standards (formerly the National Accounting Standards and the current system of accounting and financial reporting) and ends up using the information the Electra SARL to illustrate this process of accounting recognition.

Keywords: Concession: Recognition, Measurement and Disclosure.

GLOSSARIOS DE TEMAS E ABREVIATURAS

AI – Activos Intangíveis

AR – Agência de Regulação

CC – Código de Contas

CNNC – Comissão Nacional de Normalização Contabilística

DF – Demonstrações Financeiras

EC – Estrutura Conceptual

ER – Entidade Reguladora

IASB – International Accounting Standard Board

IFRIC 12 – Acordos de Concessões e Serviços

IVA – Imposto sob Valor Acrescentado

NI – Normas Interpretativas

NIC – Normas Internacionais de Contabilidade

NRF – Normas de Relato Financeiro

NRF-PE – Normas de Relato Financeiro para as Pequenas Empresas

PNC – Plano Nacional de Contabilidade

POC – Plano Oficial de Contabilidade

REPE – Regime Especial para Pequenas Empresas

SARL – Sociedade Anónima de Responsabilidade Limitada

SNCRF – Sistema de Normalização Contabilística e de Relato Financeiro

LISTA DE QUADROS FIGURAS E ABREVIATURAS

Quadro 1 - Resumo de vantagens e obstáculos da harmonização contabilística internacional:	13
Quadro 2 - Principais diferenças ocorridas no que se refere às contas de activos intangíveis	18
Quadro 3 - Balanço da Electra, SARL (2008 a 2010, valor expresso em mESC).....	35
Quadro 4 - Conta de Resultados (2008 a 2010, valor expresso em mESC)	36
Quadro 5 - Activos Intangíveis e Amortizações 2010.....	45
Quadro 6 - Activos Intangíveis e Amortizações (2009)	46
Quadro 7 - Activos Intangíveis e Amortizações (2008)	47
Quadro 8 - Imobilizações Corpóreas	48

INDICE

AGRADECIMENTOS	I
RESUMO ANALITICO.....	II
ABSTRAT	III
GLOSSARIOS DE TEMAS E ABREVIATURAS	IV
LISTA DE QUADROS FIGURAS E ABREVIATURAS	VI
<i>Contextualização</i>	1
<i>Objectivo do trabalho</i>	2
<i>Metodologia</i>	2
<i>Utilidade do trabalho</i>	3
CAPITULO I – CONCEITOS DE CONTRATOS EM GERAL E CONTRATO DE CONCESSÃO	4
1.1 – Conceitos de contracto e de contracto de concessão	4
1.2 – Regime jurídico do contrato de concessão	6
1.2.1 – Principais referências no sistema jurídico-fiscal nacional.....	9
CAPÍTULO II – ENQUADRAMENTO TEÓRICO E NORMATIVO CONTABILISTICO..	11
2.1– Harmonização contabilística internacional.....	11
2.2– Normalização contabilística nacional	14
2.2.1– O período PNC	15

2.2.2– <i>O período SNCRF</i>	16
2.3 - Alguns elementos de diferenciação dos dois normativos	18
2.4 - A NRF N° 6 – Activos Intangíveis.....	19
2.4.1 – <i>Mensuração</i>	21
2.4.2 – <i>Reconhecimento</i>	23
2.4.3 – <i>Divulgação</i>	24
2.5 - IFRIC 12 - Acordos de concessões e serviços	25
CAPITULO III – ESTUDO DE CASO ELECTRA, SARL.....	30
3.1 – Metodologia	30
3.2 – Apresentação da empresa.....	31
3.2.1 – <i>Breve historial</i>	31
3.2.2 – <i>Organigrama</i>	34
3.2.3 – <i>História da empresa em números</i>	35
4.3 – Os contractos de concessão e a sua dimensão na empresa.....	37
3.4 – O reconhecimento, mensuração e divulgação dos contractos de concessão	42
3.5 – A divulgação nas Demonstrações financeiras da Sociedade.....	44
CONCLUSÃO.....	50
REFERENCIA BIBLIOGRÁFICA	51

INTRODUÇÃO

Contextualização

De Janeiro de 1984 até finais de 2008 vigorou em Cabo Verde um normativo contabilístico, PNC – Plano Nacional de Contabilidade. Ao longo deste período foram feitos pequenos ajustamentos no sentido de acomodar questões de natureza eminentemente fiscal.

A introdução do novo Sistema de Normalização Contabilística e de Relato Financeiro - SNCRF ocorrido em 2009 alterou o paradigma de reconhecimento e mensuração de activos.

Embora a natureza das operações contínuas presentes no processo contabilístico, muitas coisas alteraram tendo em conta a substância da informação e a sua realidade económica.

O caso dos contratos de concessão é disto um exemplo. Neste particular acaba por não ser apenas uma mera mudança de conta mas sobretudo por em relevo a essência do activo detido por uma entidade. A alteração é substancial e encontramos neste processo um bom motivo de estudo.

Neste contexto, pretendemos desenvolver este assunto tendo como pano de fundo a norma de relato financeiro que trata as questões relacionadas com activos intangíveis.

A escolha do tema deve-se a importância dos contratos de concessão, sua influência e a necessidade de comparação da informação financeira, e também, alterações no sistema de contabilização nacional.

São vários os casos em que o Estado (e outros organismos públicos) aparece a assinar contratos concedendo a exploração empresarial de determinado activo. Apesar de cada um ter as suas especificidades e contexto é importante analisarmos o reflexo dos

mesmos no processamento contabilístico (reconhecimento, mensuração e divulgação). Acreditamos que valerá a pena estudar este aspecto e contribuir, dentro das nossas possibilidades, para uma melhor divulgação deste assunto.

Objectivo do trabalho

O objectivo geral do trabalho é apreciar o processo contabilístico para o reconhecimento, a mensuração, apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras dos activos intangíveis num contexto de mudança de paradigma contabilística. Este objectivo se afunila sobretudo no tratamento dos Contractos de Concessão.

Para este efeito teremos como suporte normativo o referencial estabelecido no Sistema de Normalização Contabilística e de Relato Financeiro – SNCRF -, em vigor em Cabo Verde. Todavia o estudo não ficará completo se não fizermos uma comparação com o normativo anterior (Plano Oficial de Contabilidade – PNC) e referirmos os principais aspectos que foram alterados.

Ainda como objectivos específicos podemos referir a (i) conceitos de contratos de concessão e o envolvimento legal (ii) apreciaremos os efeitos económicos e financeiros que eventuais alterações no processo de mudança de normativo possa ter provocado (iii) faremos uma breve caracterização e comparação dos dois sistemas normativos (PNC e SNCRF) que Cabo Verde tem utilizado para normalizar o processo contabilístico.

Metodologia

Como metodologia para o desenvolvimento do trabalho privilegiaremos a pesquisa de campo e pesquisas para estudo de caso.

O nosso trabalho será dividido basicamente em duas partes. Na primeira parte far-se-á uma revisão literária sobre o tema, pelo qual serão utilizados métodos de pesquisa:

descritiva e explicativa, por este trabalho ser, de certa forma, comparativa, e bibliográfica, através de consulta de livros e *websites*, onde de igual modo, e, caso necessário poderemos recorrer a pequenas sondagens de opinião, entrevista e todo o tipo de informação que vise o enriquecimento dos nossos conhecimentos sobre a matérias que serão objecto do trabalho em perspectiva.

Numa segunda parte, dada a especificidade do tema e para atingirmos os objectivos pretendidos iremos realizar um estudo de caso, de uma empresa que convive, no âmbito da sua actividade, com a problemática dos activos intangíveis, mais concretamente com os Contratos de Concessão.

Utilidade do trabalho

O trabalho será útil em primeiro lugar para a obtenção do grau de licenciada em Contabilidade, ramo Controlo Financeiro.

A nível académico, esperamos que este trabalho sirva de fonte de pesquisa para os alunos que queiram aprofundar e compreender o tratamento contabilístico dos activos intangíveis. Igualmente, acreditamos que os docentes da contabilidade poderão encontrar neste trabalho um exemplo (principalmente o estudo de caso) de activos intangíveis para reforçar a explicação da matéria.

A nível profissional, desejamos que o trabalho sirva como referência, e ajuda a esclarecer questões relacionadas com o reconhecimento e relato de informações relacionadas com contratos de concessão.

Acreditamos ainda que com este trabalho estaremos a ajudar no processo de divulgação do novo Sistema Contabilístico e ajudar na melhoria da sua aplicação.

CAPITULO I – CONCEITOS DE CONTRATOS EM GERAL E CONTRATO DE CONCESSÃO

1.1 – Conceitos de Contracto e de Contracto de Concessão

Os contratos são uma das fontes das obrigações baseada no princípio da autonomia da vontade privada, ou seja, a partir dos contratos as pessoas criam obrigações (deveres) entre si e, para regularem as suas relações, por exemplo se uma pessoa quer vender algo e outra quer compra-lo, elas têm a faculdade de estipular as próprias regras que regularão esta transação, desde o preço, até a forma de pagamento.

No nosso ordenamento jurídico os contratos vêm regulados no Título I do Livro II do Código Civil, mais concretamente na Secção I do Capítulo II, artigos 405º e seguintes.

Segundo, Luís Manuel Teles de Menezes Leitão (2009), um contrato *é o resultado de duas ou mais declarações negociais contrapostas, mas integralmente concordantes entre si, de onde resulta uma unitária estipulação de efeitos jurídicos. Os contratos pressupõem sempre uma proposta e uma aceitação, das quais deve resultar um mútuo consenso sobre todas as cláusulas, sobre as quais uma das partes julga necessário o acordo.*

Na formação de um contrato, uma das partes tem uma pretensão a outra, uma aspiração diferente, todavia para ele se formar estas diferentes posições, quando combinadas têm que permitir um resultado querido pelas duas partes. Trazendo a exemplo outra vez a compra e venda, neste tipo de contrato uma das partes quer vender e a outra quer comprar. A combinação destas duas pretensões se redunda na transação, ou seja, a formação do contrato de compra e venda.

Na ciência do Direito, a doutrina é unânime em considerar que os contratos apresentam três fases distintas: formação, execução e extinção.

Na fase da formação do contrato, as partes acordam essencialmente sobre o objeto (aquilo que estará na origem e centro do contrato) e as cláusulas a ele inerentes.

A fase de execução do contrato é aquela em que as partes cumprirão as obrigações que assumiram com a sua formação.

Na fase de extinção se faz cessar os efeitos jurídicos pretendidos com o contrato, ou seja, as partes deixam de estar a ele vinculados.

*O contrato de concessão é um acordo celebrado entre o concedente e o concessionário em que o concedente delega e autoriza o concessionário a prestar serviços de interesse público e define os respetivos direitos e obrigações.*¹

Isto quer dizer que na concessão, o concedente (Estado) transfere a execução de um determinado serviço ou bem público, antes exclusivamente a ele destinado, a uma outra entidade (pública ou privada), por um prazo certo e determinado para este desenvolver a actividade e proporcionar tal “serviço” as populações. Todavia, o Estado mantém vigilante a actividade da entidade por forma a fiscalizar se o bem ou serviço está a ser fornecido ou prestado em condições às populações. Caso contrario, poderá tomar as providências necessárias para que tal aconteça e, em último caso, anular a concessão.

Os contratos de concessão encontram fundamento na necessidade do Estado emagrecer a sua actividade, ou seja, no interesse deste em deixar de exercer certas actividades e se concentrar apenas naquelas, que pela sua natureza, só ele deve executar.

No passado, os Estados eram do tipo “patrimonial ou empresarial”, isto é, se financiavam com o seu próprio património e máquina empresarial. Hodiernamente os Estados vêm-se transformando em “Estados fiscais”, ou seja, aqueles que se financiam quase exclusivamente pelos impostos que arrecadam deixando a máquina empresarial e até a produção e distribuição de certos bens e serviços aos particulares.

Os contractos de concessão apareceram nos finais do Sec. 19 nos EUA e ligados a exploração petrolífera, pelo que eram firmados entre o Estado e as companhias petrolíferas.

¹ Segundo José Casalta Nabais – Direito Fiscal, 2009

Concedente o Estado;

Concessionaria (o) entidade autorizada a prestar serviços de interesse público, através de um contrato de concessão.

1.2 – Regime jurídico do contrato de concessão

Os contratos de concessão podem ser: concessão de obras públicas; concessão de serviços públicos; de exploração de domínio público e; de exploração de jogos de fortuna e azar.²

Nos contratos de concessão, o concedente é sempre a administração pública (o Governo) e o concessionário, qualquer pessoa (singular ou coletiva, de direito público ou privado) que oferecem garantias de idoneidade, qualificação técnica e capacidade financeira e que satisfaça os requisitos que forem fixados para cada caso.³

O Governo faz as concessões por um período inicial não superior a cinquenta anos. A maioria das concessões atribuídas tem um “direito estável⁴” durante um certo número de anos, o que significa que não possam ser revogados a todo o tempo, por forma a garantir ao concessionário uma estabilidade e certeza que lhe permita no mínimo rentabilizar o investimento feito. Normalmente a concessão é sempre precedida de concurso público. Todavia, em casos que se justificam assim não será.⁵

Como os contratos, também na concessão, as partes têm direitos e deveres.

² Segundo José Nabais – Direito Fiscal

³ Artigo 3º - Decreto Lei nº 35/2005, de 30 de Maio

⁴ De modo a salvaguardar a certeza e a segurança jurídica, de modo que ninguém seja surpreendido por uma situação de que não esperava.

⁵ Artigo 5º - Decreto Lei nº 35/2005, de 30 de Maio.

Para o concessionário se destacam os direitos de: utilização do domínio público a título gratuito; constituição de servidões; zonas de proteção e; direito de acesso.⁶

Como deveres se destacam: fazer uma boa execução da concessão; conservação das instalações e equipamentos; acompanhar a evolução técnica; manter a residência do serviço em Cabo Verde e; facilitar a fiscalização a sua actividade.

Ao concedente se reservam direito de fiscalizar a actividade do concessionário, por forma a garantir, principalmente a boa execução e segurança dos utentes. Também pode ter o direito de receber uma retribuição pela concessão.⁷

O Concessionário pode transferir a concessão ou estabelecer uma subconcessão mediante a autorização do Governo⁸ e após uma consulta prévia da Agência de Regulação⁹, apreciando as condições técnicas e financeiras, relacionadas com as atribuições do novo concessionário, podendo assim recomendar as condições específicas destinadas a salvaguardar a adequada prestação dos serviços.

Caso o Contrato de Concessão não seja prorrogada pela entidade concedente, pode verificar a extinção da sociedade concecionária (a transferência da concessão para o

⁶ Artigo 7º - Decreto Lei nº 35/2005, de 30 de Maio.

⁷ Artigos 9º e 12º - Decreto Lei nº 35/2005, de 30 de Maio.

⁸ É o caso da ELECTRA com os equipamentos de distribuição de electricidade e água na ilha da Boavista.

⁹ Pessoa coletiva de direito público com autonomia administrativa, patrimonial e financeira criada por lei para regular os sectores de transporte, aviação civil, comunicações, energia, água, ambiente e similares, os seus sucessores.

Estado), esta extinção, constitui, assim o final da concessão. Em termos contabilísticos, o regime continuidade¹⁰ pode estar em causa.

Com a extinção da concessão, uma parte, ou mesmo a totalidade dos bens que integravam o activo da concessionária (bens do concedente e bens da concessionária abrangidos pela cláusula de transferência) passará a integrar o património do Estado, sendo essa reversão efetuada nas condições previamente estabelecidas no contrato de concessão, podendo ser, ou não, paga uma indemnização à concessionária.

Outra forma de se por fim ao contrato é a rescisão que se traduz na extinção do contrato de concessão antes da verificação do termo do mesmo, por manifestação de vontade de um dos contraentes ou por acordo entre as partes nos termos estabelecidos na lei ou no próprio contrato de concessão.

O concedente pode anular a concessão com fundamento na falência do concessionário ou em incumprimento grave das obrigações do concessionário sobre os termos da concessão.

O concessionário pode ainda anular o contrato com fundamentos em incumprimento grave das obrigações do concedente, se do mesmo resultarem perturbações graves que ponham em causa o exercício das actividades concessionárias.

Terminada a concessão por falta de renovação ou seleção de um novo concessionário, o concedente pode estabelecer um acordo com os concessionários, de modo a prolongar a concessão, ou nomear um gestor interino até que uma nova concessão seja realizada.

¹⁰ Segundo a Estrutura Conceptual do SNCRF *As demonstrações financeiras são normalmente preparadas no pressuposto de que uma entidade é uma entidade em continuidade e de que continuará a operar no futuro previsível. Daqui que seja assumido que a entidade não tem nem a intenção nem a necessidade de liquidar ou de reduzir drasticamente o nível das suas operações.*

O contrato de concessão pode ser também alterada, por acordo de ambas as partes, mediante a consulta prévia da Agência de Regulação (AR) e mediante justa causa entre o concedente e a concessionária.

O concedente deve notificar previamente o concessionário das modificações, onde, o concessionário tem direito a compensação por danos económicos sofridos pela alteração do contrato de concessão:

- Se demonstrar que os danos foram resultantes diretos das alterações ao contrato de concessão;
- Se as modificações não forem objecto de parecer da Agência de Regulação;
- Se os direitos de propriedade da concessionaria forem prejudicadas sem a observância dos devidos procedimentos legais.

Por outro lado, a concessão poderá ser renovada dezoito meses antes do seu termo, onde o concedente, através da AR, notifica a concessionária das eventuais alterações a serem feitas ao contrato de concessão, que serão publicadas no Boletim Oficial.

1.2.1 – Principais referências no sistema jurídico-fiscal nacional

Considerando que a legislação fiscal de Cabo Verde ainda não fez os ajustes necessários para estar de acordo com o paradigma contabilístico estabelecido no SNCRF existe algumas situações de natureza fiscal que pode suscitar dúvidas e enquadramento mais correcto possível. Começa logo pelas terminologias. No antigo normativo (o qual ainda o sistema fiscal está emparelhado actualmente) muitos dos activos postas em concessão eram tratados como se de um activo fixo tangível se trata-se. De facto são bens tangíveis, mas o que pertence a empresa concessionária é o *direito* de os explorar. Disto decorre o processo de Amortização / Depreciação. A questão da vida útil pode (e certamente será) relevante. A concessionária certamente quererá recuperar o activo dentro do prazo do contrato de concessão. A legislação fiscal (mais concertadamente o regulamento do Imposto Único Sobre Rendimentos – IUR e portaria nº 3/84, de 28 de

Janeiro de 1984, que a provas a taxas de amortização e depreciação), estabelece limites para aceitação de gastos com depreciação e amortização de activos.

De acordo com o Regulamento do Imposto Único sobre os Rendimentos –IUR- e legislação subsidiária, ao alienar-se um elemento do activo “imobilizado” poderá resultar um ganho (*mais-valia*) ou uma perda (*menos-valia*) tendo em conta que a mais-valia ou a menos-valia é dada pela diferença entre o valor de realização líquido dos encargos que lhe sejam inerentes e o valor de aquisição/reavaliação deduzido das amortizações praticadas.

A forma de apurar a mais-valia/menos valia contabilística é feita à partir da seguinte fórmula:

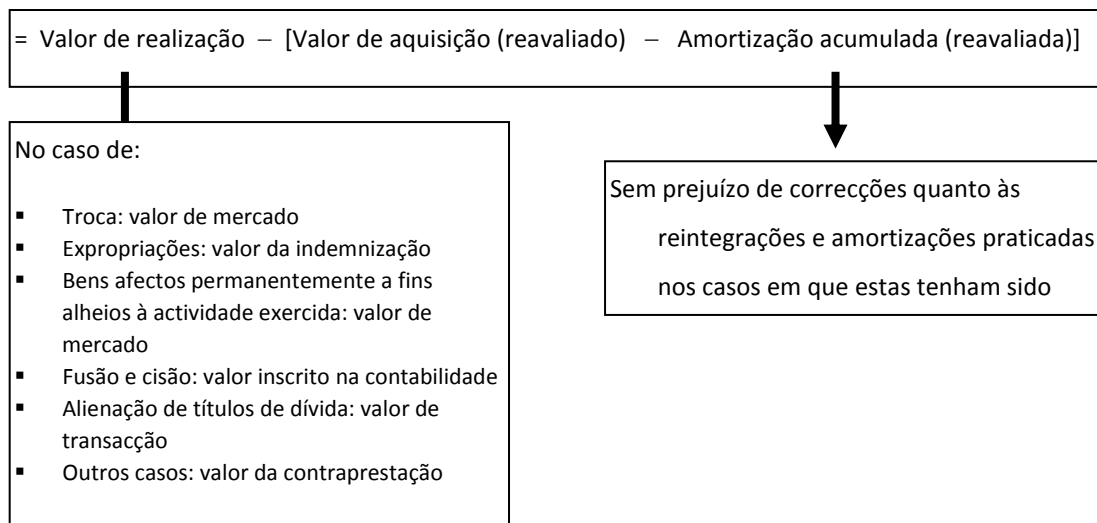
$$\text{MVC ou mVC} = \text{VR} - (\text{Vaq} - \text{Aac})$$

MVC/mVC – Mais-valia contabilística/ menos-valia contabilística

VR – Valor de realização

Aac – Amortização acumulada contabilizada

Mais-valia ou Menos-valia (contabilística):



CAPÍTULO II – ENQUADRAMENTO TEÓRICO E NORMATIVO CONTABILISTICO

2.1– Harmonização contabilística internacional

Harmonizar pode ser entendido como um acto de estabelecer harmonia entre determinados situações ou coisa.

Do ponto de vista contabilístico, a harmonização pode ser entendida como um processo de compatibilização de diversas práticas contabilísticas para que o tratamento contabilístico das operações seja desenvolvido em padrões mais ou menos comuns independentemente da posição geográfica do preparador da informação contabilística.

A necessidade da harmonização contabilística nasce da constatação de que as práticas contabilísticas variam de País para País, ou seja, da existência de diferentes sistemas contabilísticos.

Podemos considerar que as primeiras tentativas para se ter um padrão uniforme na preparação da informação contabilística teve sua origem ainda no século XIX.

Entretanto foi apenas nos anos 29-30 que este processo ganhou força, mais concretamente nos Estados Unidos da América, um pouco com reacção ao *crash* da Bolsa de Nova Iorque.

O período pós 2ª guerra mundial foi marcado por um grande crescimento económico sobretudo no domínio industrial e era cada vez mais importante ter informações contabilísticas com elevado grau de rigor e fiabilidade. Entretanto, esta pretensão esbarrava-se constantemente com uma diversidade de normativo em função de cada País onde a empresa estivesse sediada.

Assim, nas últimas décadas do Séc. XX, houve grandes mudanças, que teve como resultado o surgimento de organismos, tais como o *International Accounting Standards Board* (IASB) e o *Financial Standards Board* (FASB), que sendo transnacionais se preocupavam com a definição de padrões para a preparação da contabilidade que fossem reconhecido e aplicados pelos países membros.

O IASB, foi fundada em 1973, por dezasseis organismos contabilísticos de nove países (Austrália, Canadá, França, Japão, México, Holanda, Reino Unido, Estados Unidos e República Federal da Alemanha) surge, actualmente, como um dos principais actores no processo de harmonização contabilista internacional. Actualmente integra mais de 150 associações contabilísticas profissionais e mais de 100 países.

Este organismo sofreu várias reestruturações durante a sua existência. Inicialmente designada IASC – *International Accounting Standards Committee*, é hoje designado por IASB.

O IASB foi evoluindo ao longo do tempo para se adequar à crescente complexidade do processo internacional de harmonização contabilística. Até 1995 a estrutura do IASB assentava em três órgãos: o conselho, o grupo consultivo e os grupos de trabalho.

Esta entidade é responsável pela emissão de normas de contabilidade (até 2001 designados por IAS- *International Accounting Statment* a partir daquele ano por IFRS- *International Financial Reporting Standards*¹¹).

O IASB tem como objectivo, desenvolver em função do interesse público, um conjunto único de normas globais de contabilidade, de elevada qualidade, por forma a auxiliar os participantes nos mercados de capital mundiais e outros utilizadores a tomarem decisões económicas, tendo em atenção as pequenas e médias empresas; promover o uso e a aplicação rigorosa dessas normas; promover a harmonização entre as normas nacionais e internacionais de contabilidade com o objectivo de obter uma solução baseada em elevados padrões de qualidade.

¹¹ NIRF – Normas Internacionais de Relato Financeiro.

Outros organismos têm tido também contribuições valiosas, como o caso da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento económico), a ONU (*Organização das Nações Unidas*), IFAD (*International Forum on Accountancy Development*) ou a FEE (*Fédération des Experts Comptables Européens*).

De uma forma resumida podemos sintetizar algumas vantagens e inconvenientes apontados ao processo de harmonização:

Quadro 1 - Resumo de vantagens e obstáculos da harmonização contabilística internacional:

Vantagens	Obstáculos
- maior facilidade das transações internacionais e diminuição do custo o capital;	- o impacto económico das práticas contabilísticas, na medida em que a harmonização contabilística tende a diminuir a importância dos interesses de grupos específicos dos países;
- maior familiaridade com as práticas contabilísticas dos outros países e redução de leque de alternativas entre os países;	- a resistência dos países em abdicar do seu normativo nacional a favor de uma regulamentação internacional definida exteriormente;
- melhor comunicação empresarial e diminuição da ambiguidade na interpretação da informação financeira;	- a ausência de organismos profissionais fortes em diversos países, que influenciam o processo de desenvolvimento da contabilidade internacional.
- maior facilidade na consolidação de contas das empresas multinacionais;	
- maior mobilidade dos recursos;	
- maior comparabilidade das demonstrações financeiras de empresas de diferentes países para análises de investimento ou de crédito;	
- redução de custos administrativos e de sistemas; e	
- poupança substancial dos custos dos organismos emissores de normas.	

2.2– Normalização contabilística nacional

A normalização contabilística de Cabo Verde começou com a aprovação do Plano Nacional de Contabilidade (PNC)¹², pelo Decreto-lei nº 4/84 de 30 de Janeiro. O PNC sofreu uma alteração em 2004, a quando de entrada em vigor do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)¹³.

Muitas são as empresas e outras instituições que lidam com a informação contabilística e financeira que começaram a sentir imensas dificuldades para reconhecer as várias situações que apareciam no seu dia-a-dia. Muitas começaram a socorrer-se de outros normativos, como o caso do Plano Oficial de Contabilidade (POC) Português para tentar resolver as situações resultantes da internacionalização da economia do País.

Para fazer face a esse conjunto de problemas, em 2007 foi nomeado (Despacho 09/2007 de 16 de Agosto) um novo modelo de contabilidade e de relato financeiro pela Comissão Nacional de Normalização Contabilística (CNNC).¹⁴

Contudo, ao longo destes quase 25 anos além do PNC foi publicado diversas leis, Decretos-lei e Portaria que de uma forma ou de outra trouxeram algum contributo ou influenciaram o trabalho da contabilidade. Em jeito de exemplo podemos indicar as seguintes leis.

- Lei nº1/84 - Reavaliação de Activos
- Portaria nº 3/84 que aprova as taxas de amortização dos activos imobilizados
- Decreto-lei nº 1/96 – que aprova o Regulamento do Imposto Único sobre os rendimentos (IUR);

¹² Versão adaptada do POC de 1977

¹³ Decreto lei nº14/VI/2002 de 19 de Setembro

¹⁴Entidade pelo qual foi atribuída a responsabilidade de supervisionar a correta aplicação e atualização

- Decreto-lei nº 26/87- Aprova os requisitos do Anexo ao Balanço e Demonstração de resultados
- Decreto-lei nº 3/99 que aprova o Código das Empresas Comerciais

2.2.1– O período PNC

No PNC as disposições relativas aos activos intangíveis (nele designados Imobilizações Incorpóreas), encontram-se essencialmente no capítulo 1 – subcapítulo 1.4. que apresenta algumas *indicações técnicas sobre a compreensão, movimentação e valorimetria das contas do PNC*. Relativamente aos activos intangíveis (incorpóreas no PNC) aquele documento estabelecia: *Inclui os elementos patrimoniais intangíveis ou incorpóreas, englobando direitos e despesas de constituição, arranque e expansão. O seu valor corresponde ao custo de aquisição ou ao somatório dos gastos para a obtenção dos elementos no estado em que se encontra*. Embora o tratamento contabilístico na altura dos contractos de concessão ser substancialmente diferente, este enquadramento tem algumas semelhanças com o estabelecido no SNCRF, como teremos.

O tratamento contabilístico no PNC era de certa forma baseado em regras. Frente a uma operação era ver o plano de contas e fazer o registo de acordo com a natureza da operação. Esta situação que, em nosso entender favorecia alguma mecanização da contabilidade, criava muitas vezes, algumas dificuldades na própria divulgação correcta da situação patrimonial. Como exemplo podemos apontar o próprio tratamento dado aos contratos de concessão. Era registado um activo fixo tangível (imobilizado corpóreo), quando de facto o que era propriedade da empresa era um direito concedido.

2.2.2– O período SNCRF

A 5 de Fevereiro de 2008, o Governo de Cabo Verde por via do Decreto-lei nº 5/2008 aprovou um novo sistema designado de Sistema de Normalização Contabilística e de Relato Financeiro - SNCRF.

O sistema resulta na transposição para o normativo nacional as normas internacionais de contabilidade e de relato financeiro, emitidos pelo International Accounting Standard Board (IASB). Este sistema veio substituir o anterior normativo - PNC, aprovado pelo Decreto n.º 4/84, de 30 de Janeiro. O objetivo foi de acompanhar os desenvolvimentos verificados na contabilidade internacional quanto a qualidade da informação financeira. Com esta alteração o paradigma da contabilidade passa a ser outra. O processo contabilístico passa a ser feita com base em princípios orientativos sobre a forma que as operações devem ser reconhecidas no balanço e na demonstração de resultados. O quadro de contas tido como centro do processo no normativo anterior passa a ser apenas mais um componente e de certa forma subordinado ao estabelecido nas normas de relato financeiro.

Com esta alteração de paradigma justificava plenamente ajusto a nível fiscal para efeitos de tributação de rendimentos das pessoas coletivas. Contudo, apesar de existir documentos neste sentido, nunca chegaram a ser publicados pelo que é notório algum desfazamento em termos contabilísticos e fiscais. Contudo foi publicado um documento para ajudar a enquadrar (do ponto de vista fiscal) as alterações introduzidas pelo novo sistema. Este documento ajustou ainda alguns aspetos de natureza terminológica.

O SNCRF é composto pelos seguintes instrumentos:

- Estrutura Conceptual (EC);
- Normas Interpretativas (NI);
- Norma de Relato Financeiro (NRF);
- Demonstrações Financeiras (DF);
- Código de Contas (CC);

- Regime Especial para Pequenas Entidades (REPE) que inclui a Norma de Relato Financeiro para as Pequenas Entidades (NRF-PE).

Estas componentes estão intimamente ligadas de forma a constituírem um *sistema*. A estrutura conceptual de uma forma geral, é um conjunto de conceitos teóricos e fundamentais que serve de base orientadora do sistema e das suas normas (NRF). Estas normas, por sua vez servem para regular o processo contabilístico e a elaboração das DF's.

O quadro de contas acaba por ser um “mecanismo” para sistematizar as informações no processo de reconhecimento.

As Demonstrações Financeiras reflectem por sua vez as necessidades de relato estabelecidas nas NRF's. A “arrumação sistematizada” da informação nas contas do quadro de contas permite uma rápida elaboração das demonstrações.

Por ultimo, o sistema contempla ainda uma norma dedicada às pequenas entidades, que não tendo grande dimensão terão pouca coisa a relatar¹⁵.

Para alcançar os objectivos referidos e consagrados no SNCRF, a informação financeira deve ser produzida com base em dois pressupostos (regime de acréscimo e empresa em continuidade) e observado quatro características qualitativas, a saber: a compreensibilidade, a relevância, a fiabilidade e a comparabilidade.

¹⁵ O conceito de pequena entidade esta estabelecida no Decreto-lei N° 17/2010. De acordo com este documento será uma pequena entidade aquela que no período anterior tiver um volume de negocio inferior a 10.000 contos.

2.3 - Alguns elementos de diferenciação dos dois normativos

De acordo como PNC, os contratos de concessão eram reconhecidos como um Imobilizado Corpóreo. Com a entrada do SNCRF, passou a ser reconhecida como um activo intangível, gerido também no mesmo princípio da substancia sob a forma¹⁶.

O quadro seguinte (adaptado ao SNCRF - 2009) apresenta as principais diferenças ocorridas no que se refere às contas de activos intangíveis (imobilizações incorpóreas)

Quadro 2 - Principais diferenças ocorridas no que se refere às contas de activos intangíveis

SNCRF		PNC	
44	Activos intangíveis	43	Imobilizações incorpóreas
441	Trespasse (goodwill)	431	Trespasse
442	Propriedade industrial	432	Propriedade industrial, outros direitos e contratos
443	Programas de computador	----	---
446	Outros ativos intangíveis	439	Imobilizações incorpóreas diversas
448	Amortizações acumuladas	48	Amortizações e reintegrações acumuladas
449	Perdas por imparidade acumuladas		

A designação da conta 43 no PNC era Imobilizações Incorpóreas, expressão equivalente a activos intangíveis, conta 44 no SNCRF.

Alteração da denominação da conta PNC 432, passando de Propriedade industrial, outros direitos e contractos para apenas Propriedade Industrial (SNCRF).

No SNCRF, o somatório das contas “448 – Depreciações acumuladas” e da conta “449 – Perdas por imparidade acumuladas” é equivalente a conta do PNC 48 – Amortizações e reintegrações acumuladas na parte que diz respeito aos activos intangíveis.

¹⁶ As operações devem ser contabilizadas atendendo a sua substância e a realidade económica e financeira e não apenas a sua forma legal.

A conta 443 não tem correspondência direta para o PNC, pelo que o reconhecimento dos mesmos devia ser evidenciado numa subconta a criar.

A conta do PNC “431 – Gastos de instalação e expansão” não tem equivalente no SNCRF, pois de acordo com este normativo estes gastos não são reconhecidos como activo intangível mas sim directamente nos gastos.

2.4 - A NRF N° 6 – Activos Intangíveis

Neste ponto pretendemos pôr em relevo o tratamento recomendado pela norma no que se refere ao processo de mensurar, reconhecer e divulgar as informações sobre o activos intangíveis. Iniciaremos por apresentar algumas definições contidas na norma que julgamos pertinentes para a correcta compreensão da situação.

Comecemos por ver o conceito “activo” estabelecida na Estrutura Conceptual (EC) do SNCRF como sendo “ *um recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que flua benefícios económicos futuros.*”¹⁷ *Um activo é reconhecido no balanço quando for provável que os benefícios económicos futuros fluam para a entidade e ainda possa ser mensurado com fiabilidade.*”

Os activos estão directamente relacionados com a mensuração da posição financeira no balanço.

¹⁷ Os benefícios económicos futuros são o potencial de contribuir directa ou indirectamente para o fluxo de caixa e equivalentes de caixa para a entidade. “*Acontecimentos passados*” significa que o activo resulta de uma operação ou transacção realizado no passado. Um activo é controlado por uma entidade quando este beneficia dos “*benefícios económicos futuros*” e ao mesmo tempo impede que outros agentes tenham algum poder sobre o mesmo bem. Para ser reconhecido no Balanço é preciso que o activo seja mensurado com fiabilidade.

Activo Intangível: é um activo não monetário identificável sem substancia física, que satisfaz os seguintes requisitos de definição: identificabilidade, controlo sobre um recurso e existência de benefícios económicos futuros.¹⁸

Custo: é a quantia de caixa ou seus equivalentes paga ou o justo valor de outra retribuição dada para adquirir um ativo no momento da sua aquisição ou construção.

Justo valor: é a quantia pelo qual um activo pode ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transação em que não exista relacionamento entre elas.

Custo histórico: os activos são registados pela quantia de caixa, ou equivalentes de caixa paga ou pelo justo valor da retribuição dada para os adquirir no momento da sua aquisição. Os passivos são registados pela quantia dos proventos recebidos em troca da obrigação, ou em algumas circunstâncias (por exemplo, impostos sobre o rendimento), pelas quantias de caixa, ou de equivalentes de caixa, que se espera que venha a ser pagas para satisfazer o passivo no decurso normal dos negócios.

Custo corrente: os activos são registados pela quantia de caixa ou de equivalentes de caixa que teria de ser paga se o mesmo ou um activo equivalente fosse corretamente adquirido. Os passivos são registados pela quantia não descontada de caixa, ou de equivalentes de caixa, que seria necessária para liquidar corretamente a obrigação.

Valor realizável (de liquidação): os activos são registados pela quantia de caixa, ou equivalentes de caixa, que possa ser corretamente obtida ao vender o activo numa alienação ordenada. Os passivos são escriturados pelos seus valores de liquidação; isto é, as quantias não descontadas de caixa ou de equivalentes de caixa que se espera que sejam pagas para satisfazer os passivos no decurso normal dos negócios.

¹⁸ SNCRF, 2009

O objectivo desta norma é o de prescrever o tratamento de activos intangíveis que não sejam especificamente tratadas noutras normas. Exigindo que uma entidade reconheça um activo intangível se, e apenas se, critérios específicos forem satisfeitos.

Esta norma deve ser aplicada na contabilização de activos intangíveis, excepto:

- Activos intangíveis que se encontram no âmbito de outra Norma;
- Activos financeiros, tal como definidos na NRF 6 – Instrumentos Financeiros: reconhecimento e mensuração.

2.4.1 – Mensuração

Segundo a EC do SNCRF, mensuração *é o processo de determinar as quantias monetárias pelas quais os elementos das demonstrações financeiras devem ser relatados e reconhecidos no balanço e na demonstração dos resultados.*

A NRF 6 diz-nos que os AI devem ser mensurados inicialmente pelo seu custo.¹⁹

Segundo esta norma, o custo inclui o preço de compra, direitos de importação e dispêndios atribuídos para preparar o activo para uso, e ainda pelo justo valor a data de aquisição.

Lançamento contabilístico:

de	4	INVESTIMENTOS		
	44	Activos intangíveis		
	442	Contratos de concessão - Direitos	X	
a	12	Depósito nº xxx		X
		H: compra de bens no âmbito do Contrato de concessão		

¹⁹ Enquanto o PNC dizia-nos que nas imobilizações incorpóreas o seu justo valor corresponde ao custo de aquisição ou ao somatório dos gastos para obtenção dos elementos no estado em que se encontram.

Mensuração após reconhecimento

Uma entidade deve escolher ou o modelo de custo ou o modelo de revalorização como sua política contabilística.

Modelo do custo: após o reconhecimento inicial, um AI deve ser escriturado pelo seu custo menos qualquer amortização acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas.

Modelo de revalorização: um activo intangível, após o reconhecimento inicial deve ser escriturado por uma quantia revalorizada, que seja o seu justo valor à data da revalorização menos qualquer amortização acumulada subsequente e quaisquer perdas por imparidade acumuladas subsequentes. Este modelo não permite a revalorização de activos intangíveis que não tenham sido previamente reconhecidas como activos, ou, o reconhecimento inicial de AI por quantias que não seja o custo.

A contabilidade de um activo intangível baseia-se na sua vida útil, e se ela for finita deve ser amortizado, caso seja indefinida não é amortizado.

Vida útil finita: um activo intangível deve ser imputado numa base sistemática durante a sua vida útil. A amortização deve começar quando o activo estiver disponível para uso, isto é, quando estiver na localização e condições necessárias que seja capaz de operar de forma pretendida.

O valor residual de um activo intangível com uma vida útil finita deve ser assumido como sendo zero a menos que:

- haja um compromisso de um terceiro de comprar o activo no final da sua vida útil; ou

- haja um mercado activo para o activo; e o valor residual possa ser determinado com referência a esse mercado; e, seja provável que tal mercado exista no final da sua vida útil.

Um valor residual que não seja zero implica que uma entidade espera alienar o activo intangível antes do fim da sua vida útil.

Vida útil indefinida: quando, com base numa análise de todos os fatores relevantes, não houver limite previsível para o período durante o qual se espera que o ativo gere fluxos de caixa líquidos para a entidade.

Os activos intangíveis com vida útil indefinida não são amortizados, mas são anualmente testadas pelo teste de imparidade. Se o valor recuperável for menor do que o valor contábil, a perda por imparidade é reconhecida. Mas a entidade tem de analisar se o intangível continua a ter uma vida útil indefinida.

2.4.2 – Reconhecimento

A estrutura conceptual do SNCRF define reconhecimento como o processo de incorporar no balanço e nas demonstrações de resultados um item que satisfaça a definição de um elemento das demonstrações financeiras (activo, passivo, rendimento e gasto) e satisfaça ainda os critérios de reconhecimentos designados no §81 da EC “um item que satisfaça a definição de uma classe deve ser reconhecido se for provável que qualquer benefício económico futuro associado com o item flua para ou da entidade, e o item tiver um gasto ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade.”

Quando se trata dos AI, o seu reconhecimento é feito conforme os §18 a §24 da NRF 6.

A NRF 6 diz-nos que um activo intangível é reconhecido apenas se:

- for provável os benefícios económicos futuros esperados que sejam atribuíveis ao ativo fluam para a entidade, e ainda

- o custo do activo possa ser fiavelmente mensurado.

Uma entidade deve avaliar a probabilidade de benefícios económicos futuros esperados usando pressupostos razoáveis e sustentáveis que representam a melhor estimativa do conjunto de condições económicas que existirão durante a vida útil do activo, e ainda, usa o seu justo valor para avaliar o grau de certeza ligado ao fluxo de benefícios económicos futuros que sejam atribuíveis ao uso do activo na base da evidência disponível no momento do reconhecimento inicial, dando maior peso a evidência externa.

2.4.3 – Divulgação

A NRF 6, enumera um conjunto de informações que devem ser divulgadas para cada classe de activos intangíveis, distinguindo entre os activos gerados internamente e outros activos intangíveis, tais como:

- Se as vidas úteis são identificadas ou finitas e, se forem finitas, as vidas úteis ou as taxas de amortização usadas;
- Os métodos de amortização usadas para activos intangíveis com vidas úteis finitas;
- A quantia bruta escriturada e qualquer amortização acumulada (agregada com as perdas por imparidade acumuladas) no começo e fim do período;
- Os itens de cada linha da demonstração dos resultados em que qualquer amortização de activos intangíveis esteja incluída;
- Uma reconciliação da quantia escriturada no começo e fim do período que mostre as adições, as revalorizações, as alienações, os activos classificados como detidos para venda, as amortizações, as perdas de imparidade e suas reversões e outras alterações.

- Uma entidade deve também divulgar:
- Para um activo intangível avaliado como tendo uma vida útil indefinida, a quantia escriturada desse activo e as razões que apoiam a avaliação de uma vida útil indefinida, a quantia escriturada desse activo e as razões que apoiam a avaliação de uma vida útil indefinida. Ao apresentar estas razões, a entidade deve descrever o(s) fator(es) que desempenhou(aram) um papel significativo na determinação de que o activo tem uma vida útil indefinida;
- Uma descrição, a quantia escriturada e o período de amortização restantes de qualquer activo intangível individual que seja materialmente relevante para as demonstrações financeiras da entidade;
- Para os activos intangíveis adquiridos por meio de um subsídio do Governo e inicialmente reconhecidos pelo justo valor²⁰: o justo valor inicialmente reconhecido para estes activos, a sua quantia escriturada e se são mensurados após o reconhecimento segundo o modelo de custo ou o modelo de revalorização;
- A existência e as quantias escrituradas de activos intangíveis cuja titularidade esteja restringida e as quantias escrituradas de activos intangíveis dados como garantias de passivos;
- E a quantia de compromissos contratuais para aquisição de activos intangíveis.

2.5 - IFRIC 12 - Acordos de concessões e serviços

A IFRIC 12, foi publicada em 30 de Novembro de 2006, mas foi adaptada em 25 de Março de 2009, pela Comunidade Europeia, entrado em vigor após 29 de Março de 2009. O objectivo é enquadrar melhor o tratamento contabilístico dos contratos de

²⁰ Isto pode acontecer quando um Governo transmitir ou imputar a uma entidade ativos intangíveis tais como direitos de aterragem em aeroportos.

concessão eliminando eventuais duvidas que pudessem ser colocadas na aplicação da norma de activos intangíveis a quando do reconhecimento deste tipo de contratos.

Ela proporciona uma nova abordagem relacionadas com o reconhecimento e a mensuração de contractos de concessão, sendo que esta interpretação é a primeira orientação técnica específica para concessionários sobre como contabilizar adequadamente as transacções relacionadas com os contratos de concessão na norma internacional IFRIC.

O que é uma concessão no âmbito da IFRIC 12

Segundo a IFRIC, não há uma definição exacta para os contratos de concessão, apenas descreve umas características típicas de tais contratos:

- Um contrato estabelecido entre o concedente e o concessionário, especificando, pelo menos, as condições de remuneração do concessionário, o serviço a prestar e a duração do mesmo;
- Utilização da infraestrutura concessionada para entregar serviços públicos, sendo que a infraestrutura pode estar relacionada com transportes (por exemplo concessão de transportes públicos, estradas, pontes), um tipo de edifício (hospital, tribunal, prisão) ou serviços básicos (electricidade, gás, água);
- Fornecimento de serviços por parte do concessionário que podem incluir serviços de construção de determinada infraestrutura (ou melhoria da mesma) e a sua manutenção;
- Devolução da infra-estrutura ao concedente no fim da concessão.

Um contrato está dentro do âmbito da IFRIC 12 se:

- Se o concedente controla ou regula que serviços o concessionário tem de prestar através da infra-estrutura concessionada, a quem os serviços são prestados e o respectivo preço;

- No final do contrato de concessão, o concedente controla qualquer interesse residual na infraestrutura.²¹

Mensuração de um activo intangível após reconhecimento:

Na contabilização de um activo intangível, deverão ser observadas as NIC 38, “activos intangíveis” e nº36, “Imparidade de activos” (IFRIC 12 §26). Refira-se que a interpretação não isentou os concessionários da observância das citadas normas.

Mensuração de um activo intangível

O activo intangível pode ser mensurado pelo seu custo ou pelo modelo revalorizado, com excepção de que a valorização, de acordo com o método do custo, deverá ser observada sempre que um activo não possa ser revalorizado devido a inexistência de um mercado activo (IAS 38, §72 e §81). De acordo com o modelo do custo, o activo intangível é escriturado ao seu custo deduzido por amortizações acumuladas e quaisquer perdas por imparidade acumuladas.

Um activo intangível reconhecido no âmbito da IFRIC 12 terá vida finita, na medida que um dos requisitos iniciais impostos para qualificar determinado contrato de concessão no âmbito da citada interpretação é o de concedente controlar a infraestrutura no final do período de concessão. Deste modo, deverá ser avaliado em cada data de relato se existe qualquer indicação de que um activo possa estar com imparidade, sendo que independentemente de existirem indicadores de imparidade, deverão ser efetuadas testes de imparidade para os activos intangíveis (IAS 36, §9, §10 e §12).

Nos serviços de concessão, os indicadores de imparidade poderão relacionar-se com alterações nas condições do mercado, nomeadamente quando a utilização do activo é inferior a utilização estimada inicialmente. O valor recuperável de um activo intangível

²¹ Este controlo poderá ser interpretado como controlo através da propriedade final da infraestrutura e retorno dos bens reversíveis para o concedente. Esse retorno dos bens no final da concessão poderá ter um preço definido no próprio contrato de concessão, poderá reverter sem encargos para o concedente ou pode o contrato de concessão prever o retorno dos bens ao valor líquido dos mesmos no termo do mesmo

reconhecido no âmbito da IFRIC 12, será baseado no valor de uso do activo, na medida que dificilmente existirá bases para estimar o justo valor do activo deduzido das despesas para o vender. Para a obtenção do valor de uso, será necessário obter as previsões de receita futura, atendendo à utilização pública dos serviços concessionários previstos e construir modelos preditivos de receita futura.

Amortização do ativo intangível

Durante a sua vida útil, pode ser usada uma variedade de métodos de amortização para imputar a quantia depreciável de um activo numa base sistemática. Para além do método de amortização a quotas constantes, poderá ser também utilizado o método da unidade de produção. No entanto é muito raro haver, se é que há evidência persuasiva para apoiar um método de amortização para AI com vidas úteis finitas que resulte numa quantia de amortização acumulado inferior a do método de quotas constantes (IAS 38, §98). Genericamente, os activos intangíveis devem ser amortizados ao longo da sua vida útil esperada (IAS 38, §97), pelo que nos parece consensual que a vida útil de um AI reconhecido no âmbito do IFRIC 12 corresponda ao período do contrato de concessão ou a um período inferior, dependendo da correspondente vida útil. Parece-nos que no início da amortização deverá corresponder com o momento em que a infraestrutura está disponível para utilização pública, nos termos acordados entre o concedente e o concessionário.

Divulgações segundo esta IFRIC

A IFRIC 12 não contém requisitos adicionais de divulgação nas demonstrações financeiras, exceptuando a necessidade dos concessionários divulgarem que adoptaram a interpretação antes da data de adopção obrigatória.

No entanto, não poderemos deixar de referir as principais divulgações que deverão ser efectuadas pelos concessionários que adoptem a IFRIC 12, entre outros, tais como:

- Descrição do contrato de concessão, termos mais relevantes e significativos para a leitura das demonstrações financeiras, nomeadamente, períodos previstos, valores envolvidos e cash-flows futuros previstos;
- A natureza e extensão, incluindo período e montantes envolvidos se aplicável de: direito de uso das infraestruturas concessionadas; obrigação de prestar serviço de interesse público; obrigações de adquirir ou construir bens relacionados com a concessão; obrigações principais e acessórias em envolver os bens no final do período da concessão e renovação contratual e resgate da concessão;
- Renegociações contratuais, seus termos e impactos nas demonstrações financeiras,
- A classificação dos activos relacionados com a concessão;
- O total de proveitos e resultados reconhecidos na troca de serviços de construção por activos intangíveis ou financeiros;
- Outras divulgações relevantes face ao contrato de concessão e que sejam relevantes ou úteis para a leitura das demonstrações financeiras.

CAPITULO III – ESTUDO DE CASO ELECTRA, SARL

3.1 – Metodologia

Para a elaboração do estudo de caso utilizamos como metodologia, a coleta de dados, directamente na empresa.

Começamos por enviar uma carta para pedir autorização para o utilização da informação para elaborarmos o estudo de caso. Recolhemos documentos relevantes para o estudo de caso, tais como, relatórios de contas, Demonstrações financeiras de três anos (2008 a 2010), mapas de depreciação e amortização. Um dos primeiros documentos obtidos foram os contractos de concessão que a empresa assinou com o Estado para transportar e distribuir electricidade em todo o território nacional e transportar e distribuir água em São Vicente, Praia, Sal e Boavista. Foram feitas diversas pesquisas referentes a leis e normativos relacionados com a concessão. Posteriormente, com isto tudo, fizemos uma apreciação geral sobre a forma como a empresa reconhece nas demonstrações financeiras os contractos de concessão. Desta apreciação resultou algumas conclusões referidas neste trabalho.

3.2 – Apresentação da empresa

3.2.1 – Breve historial

A Electra – Empresa de Electricidade e Água, SARL, é uma Sociedade Anónima com o capital repartido da seguinte forma:

Accionistas	Nº Acções	%
Estado de Cabo Verde	1.232.236	78%
Municipios	90.000	6%
Instituto Nacional de Previsencia Social (INPS)	263.026	17%
	1.585.262	100%

O objecto social (estabelecido nos estatutos), *consiste na produção, distribuição e venda de electricidade em todo o território nacional, de água na Praia, São Vicente, Sal e Boavista, bem como a recolha e tratamento para reutilização de águas residuais na cidade da Praia e no Mindelo.*

A actividade de distribuição é desenvolvida no âmbito de um contrato de concessão alvo do presente estudo de caso.

Numa consulta ao website da empresa podemos ler: *com a Sede Social e Serviços Centrais na cidade do Mindelo, ilha de S. Vicente e com cerca de 695 trabalhadores, a empresa exerce a sua actividade operacional através de nove Unidades de Produção e Distribuição, duas na Ilha de Santiago e uma em cada das restantes ilhas, havendo ilhas com mais do que uma Central de Produção e Serviços de Distribuição.*

A sede da empresa está situada na Av. Dr. Baltazar Lopes da Silva nº 7 – Cidade do Mindelo, ilha de São Vicente. A empresa tem delegações e representações em todas as ilhas habitadas do país.

Capital Social: 600.000.000 ECV

Identificação Fiscal: 200486616

Visão

“Fazer da Electra uma empresa de referencia em Cabo Verde.”

Missão

“Fornecer energia elétrica, água e serviços que agreguem valor e conforto, contribuindo para o desenvolvimento da sociedade, com uma equipa que aposta na máxima satisfação dos seus clientes, accionistas e colaboradores.”

Criada em a 17 de Abril de 1982, pelo Decreto-lei nº 37/82. A empresa (na altura empresa publica) resulta da junção de três organismos:

- Electricidade e Água do Mindelo (EAM), que por sua vez havia sido constituída pela fusão da Junta Autónoma das Instalações de Dessalinização de Água (JAIDA) com a Central Eléctrica do Mindelo (CEM);
- Central Eléctrica da Praia, (CEP), organismo autónomo encarregado da produção e distribuição de electricidade na Cidade da Praia;
- Electricidade e Água do Sal (EAS), saída da transformação, realizada em Agosto de 1978, dos Serviços Municipais de Água e de Electricidade, da ilha do Sal.

O objectivo era com esta concentração de organismos juntar uma capacidade técnica e financeira para garantir o abastecimento da água e electricidade na ilha de São Vicente, Sal e na cidade da Praia. Na altura contava com cerca de 196 trabalhadores.

Em Dezembro de 1992, a ELECTRA celebrou com a Câmara da Boavista um contrato de concessão e passa a assegurar a produção e distribuição de electricidade e água, na ilha da Boa Vista.

Em 1998 por decisão do Governo, e por via do Decreto-lei nº68/98, a empresa é transformada em sociedade anónima ELECTRA S.A.R.L., que sucedeu à ELECTRA E.P .

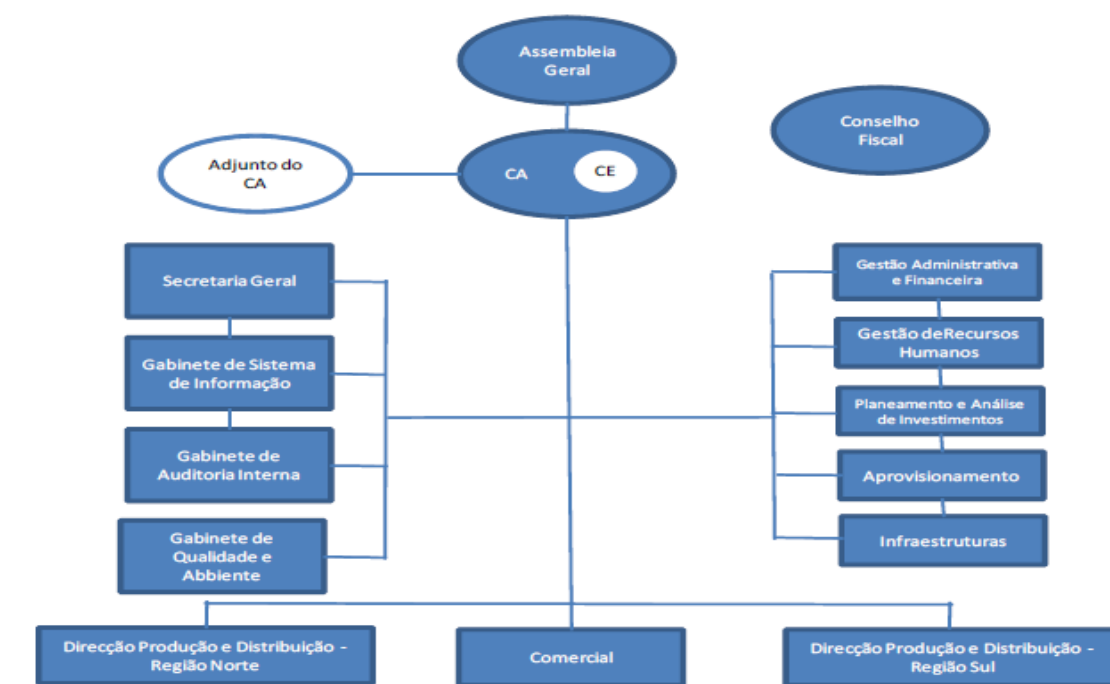
Em consequência, na ELECTRA foram sendo integrados progressivamente, a partir de Abril de 1999, os serviços municipais de produção e distribuição de electricidade propriedades dos municípios, passando estes a serem accionistas da empresa.

Em finais de 1999 a empresa é privatizada e 51% do capital social é vendida ao consórcio português formado pelas empresas EDP e ADP – Aguas de Portugal. Com esta privatização a empresa conhece novos rumos e é feito grandes investimentos. Contudo a parceria viria a ser rompida em 2007, passando o capital novamente para a posse do Estado. Em 2009 a Empresa vende parte das suas acções ao INPS construindo assim a composição accionista actualmente.

Em 1998 o Governo, implementou no âmbito de um conjunto de reformas a nível do Plano Nacional de Desenvolvimento, procedeu à transformação da empresa pública, ELECTRA E.P na sociedade anónima ELECTRA S.A.R.L., sucedeu à ELECTRA E.P. Esta reforma teve por objectivo estender/alargar a actividade da ELECTRA a todo o território nacional e preparar a empresa para a sua privatização. O capital social da ELECTRA SARL depois da reforma era de 600 000 contos, foi partilhado entre o Estado e as Câmaras Municipais na proporção de 85% e 15%, respectivamente.

Desde o processo de privatização a empresa gere cinco negócios autónomos, das dos quais três -, a produção, o transporte e distribuição de electricidade - em todo o território nacional. Transporte e Distribuição de Água, em S. Vicente, Sal, Boavista e na cidade da Praia e Recolha de Águas Residuais e seu tratamento para a reutilização, na cidade da Praia possuem um contracto de concessão válido por um período de trinta e seis anos. E os outros dois, Produção de electricidade em todo o território nacional e produção de água dessalinizada em São Vicente possuem uma licença válida por um período de trinta anos.

3.2.2 – Organigrama



Fonte: Electra, SARL

3.2.3 – História da empresa em números

A posição financeira e económica da empresa caracteriza-se pelos seguintes números:

Quadro 3 - Balanço da Electra, SARL (2008 a 2010, valor expresso em mESC)

Rubrica	2008	2009	2010
Activo			
Activo não corrente			
Activo Fixo Tangível			
Terrenos e recursos naturais	124.023	124.023	160.581
Edifícios e outras construções	645.258	513.043	393.779
Equipamento básico	3.906.410	3.639.308	4.385.427
Equipamento de transporte	57.617	49.889	53.711
Equipamento administrativo	29.435	30.353	26.483
Outros activos fixos tangíveis	2.670	3.252	3.433
Activos Intangíveis	2.080.826	2.110.026	2.021.582
Outras contas a receber	486.373	263.141	0
Total de activo não corrente	7.332.611	6.733.035	7.044.997
Activo Corrente			
Inventários			
Matérias-primas, subsidiárias e de consumo	721.327	608.412	748.664
Clientes	1.779.100	2.164.151	2.332.055
Adiantamento a fornecedores	168.301	75.918	282.834
Estado e Outras entes públicas	47.625	25.117	19.098
Outras contas a receber	408.771	308.596	334.142
Diferimentos	4.924	6.884	12.943
Caixa e depósitos bancários	44.604	91.972	33.952
Total de activo corrente	3.174.651	3.281.050	3.763.688
Total de activo	10.507.262	10.014.085	10.808.684
Capital Próprio e Passivo			
Capital Próprio			
Capital realizado	600.000	600.000	600.000
Outras reservas	1.817.020	1.817.020	1.817.020
Prestações suplementares e outros instrumentos de CP	0	725.156	1.966.740
Excedente de Revalorização de Activos Fixos	-966.703	0	54.803
Resultados transitados	-969.249	-1.935.952	-2.634.613
Resultado líquido do período	0	-698.661	-1.044.726
Total de Capital Próprio	481.069	507.563	759.225
Passivo			
Passivo não corrente			
Provisões	81.737	82.163	102.866
Financiamentos obtidos	5.394.085	5.063.012	4.855.915
Total do Passivo não corrente	5.475.822	5.145.175	4.958.781
Passivo corrente			
Fornecedores	1.499.901	1.675.061	1.983.160
Adiantamento de clientes	18.906	11.227	0
Estado e Outras entes públicas	176.229	154.139	193.393
Financiamentos obtidos	1.261.634	1.037.107	1.416.597
Outras contas a pagar	1.428.699	1.130.228	1.172.518
Diferimentos	165.003	353.585	325.010
Total do Passivo corrente	4.550.372	4.361.347	5.090.678
Total do passivo	10.026.194	9.506.522	10.049.460
Total do CP e do Passivo	10.507.262	10.014.085	10.808.684

Fonte: Electra, SARL

Quadro 4 - Conta de Resultados (2008 a 2010, valor expresso em mESC)

DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR NATUREZA

PERÍODO COMPREENDIDO ENTRE 1 JANEIRO DE 2010 A 31 DEZEMBRO 2010

ECV

RUBRICAS	PERÍODO		
	2008	2009	2010
	Valores	Valores	Valores
Vendas e Prestações de serviços	5.420.642	6.196.225	6.686.439
Subsídios à exploração	530.500		179.986
Ganhos/perdas imputados de subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos	0		0
Variação nos inventários de produção	0		0
Trabalhos para a própria entidade	27.875		0
Gasto com mercadorias vendidas e matérias consumidas	-4.570.747	-4.501.184	-5.127.429
Resultado operacional bruto	1.408.270	1.695.041	1.738.996
Fornecimentos e serviços externos	-426.814	-334.442	-412.769
Valor acrescentado bruto	981.456	1.360.599	1.326.227
Gastos com o pessoal	-742.290	-809.371	-832.415
Ajustamentos de inventários (perdas/reversões)	0	0	0
Imparidade de dívidas a receber (perdas/reversões)	-174.993	-58.360	-359.393
Provisões (aumentos/reduções)	-23.638	-427	0
Imparidade de activos não depreciáveis/amortizáveis (perdas/reversões)	0	0	0
Aumentos/reduções de justo valor	0	0	-335
Outros rendimentos e ganhos	89.928	81.964	64.054
Outros gastos e perdas	-57.334	-81.589	-161.492
Resultado antes de depreciações, amortizações, perdas/ganhos de financiamento e impostos	73.129	492.817	36.646
Gastos/Reversões de depreciação e de amortização	-748.542	-773.215	-774.078
Perdas/reversões por Imparidade de activos depreciáveis/amortizáveis	0	0	0
Resultado operacional (antes de perdas/ganhos de financiamento e impostos)	-675.413	-280.397	-737.433
Juros e ganhos similares Obtidos	129.913	112.506	98.901
Juros e perdas similares suportados	-423.750	-530.769	-406.194
Resultado antes de Impostos	-969.250	-698.661	-1.044.726
Imposto sobre o rendimento do período (25%)	0	0	0
Resultado líquido do período	-969.250	-698.661	-1.044.726

Fonte: Electra, Sarl

4.3 – Os contractos de concessão e a sua dimensão na empresa

O Estado de Cabo Verde, designado por concedente, e a Empresa de Electricidade e Água – ELECTRA, SARL, designada concessionária, celebraram entre si três contractos de concessão, tais como:

- Contrato Específico de Concessão de Transporte e Distribuição de Água e de Recolha de Tratamento de Águas Residuais para Reutilização;
- Contrato Específico de Concessão de Transporte e Distribuição de Energia Eléctrica;
- Contrato Geral de Concessão de Transporte e Distribuição de Energia Eléctrica e Água e de Recolha e Tratamento de Águas Residuais para Reutilização.

De acordo com estes contratos, a Electra tem de seguir alguns requisitos explícitos nas cláusulas dos mesmos contractos.

O contrato tem por objectivo:

- A recepção de energia eléctrica dos produtos do sistema eléctrico do serviço publico;
- O transporte e distribuição de energia eléctrica em alta, média e baixa tensão, em todo o país;
- A gestão técnica global do sistema eléctrico de serviço público nos pontos de ligação à rede de transporte de energia eléctrica, dos trânsitos de energia eléctrica das instalações de produção em alta, média e baixa tensão e dos consumidores ligados a rede de transporte de energia;
- A gestão e exploração do sistema de captação, tratamento armazenamento e distribuição de água para o consumo humano na cidade da Praia e nas ilhas de São Vicente, Sal e Boavista e a respectiva extensão, reparação e renovação de acordo com as exigências técnicas e com parâmetros de qualidade da água legalmente fixados;

- A aquisição, manutenção e renovação de todos os equipamentos necessários à captação, tratamento, armazenamento e abastecimento de água para o consumo público de qualidade;
- A recolha e tratamento de águas residuais para reutilização nas áreas das cidades da Praia e do Mindelo;
- A concepção e construção de todas as instalações necessárias ao tratamento de águas residuais geradas nas áreas geográficas da concessão, incluindo, nomeadamente, os respectivos acessos, extensão, reparação e renovação, de acordo com as exigências técnicas e com os parâmetros de sanidade e qualidade ambiental exigíveis.

Além disto, o Concedente comete à Concessionária a exploração e gestão do serviço de iluminação pública, e também, para além do disposto nos pontos anteriores, o concedente, quando o interesse público o justifique. Poderá ainda cometer à Concessionária a prestação de outros serviços públicos de distribuição e água, recolha e tratamento de águas residuais, nos termos e condições a acordar entre as partes e que farão parte do presente contrato.

O concedente pode, mediante solicitação fundamentada da Concessionária, autorizar o exercício de outras actividades, quando destas resultem benefícios para a Concessão ou para os superiores interesses do Concedente ou dos clientes, em termos e condições a acordar entre as partes.

O prazo da concessão é de 36 (trinta e seis) anos, contados a partir de 18 de Janeiro de 2000, podendo ser renovada ou prorrogada por períodos mínimos de 18 (dezoito) anos, mediante acordo escrito entre as partes, devendo qualquer das partes, notificar a outra com antecedência mínima de 5 (cinco) anos.

Obrigações da Electra (Concessionária):

- Tem a obrigação de prestar ao País um serviço público de transporte e distribuição de energia eléctrica e água, para responder as necessidades do Estado, da população e das actividades económicas em geral;
- Conceber e dimensionar os sistemas de transporte e de distribuição de energia eléctrica e água e de recolha e tratamento de águas residuais em termos que permitam satisfazer eficazmente a procura em qualquer ponto das áreas a Concessão;
- Garantir serviços de boa qualidade e segurança;
- Garantir, ressalvadas as restrições que constem da legislação em vigor, a quem quer que seja, a prestação de serviços a que se obriga por força do Contrato de Concessão, desde que quem a solicite satisfaça os requisitos exigíveis pelas disposições legais e regulamentares aplicáveis;
- Prestar os serviços concessionados assegurando a sua disponibilidade e continuidade;
- Garantir a igualdade e a transparência na ligação de auto-produtores e produtores independentes devidamente licenciados para prestação dos serviços de produção, mediante remuneração adequada definida por lei ou em regulamentos da Entidade Reguladora (ER);
- Permitir e facilitar a fiscalização do Contrato de Concessão pela ER;
- Não ceder, alienar ou onerar, a qualquer título, os direitos emergentes da concessão, salvo nos casos previstos na lei, neste Contrato de concessão ou quando devidamente autorizados pelo concedente;
- Disponibilizar e remeter ao concedente e a ER os dados estatísticos por estes considerados necessários ao acompanhamento das actividades desenvolvidas no âmbito da concessão;

- Cumprir as leis vigentes, na parte em que lhe foram aplicáveis, as ordens, injunções, comandos, directivas e instruções que, nos termos da lei, lhe sejam dirigidos pelas autoridades competentes, bem como as determinações que, nos termos deste Contrato de concessão, lhe sejam comunicados pelo Concedente ou pela ER;
- Garantir, na medida do possível, a prestação dos serviços de transporte e distribuição de energia elétrica e água e de recolha de tratamento de águas residuais em situações de crise, emergência ou guerra;
- Garantir e assegurar a existência de serviços de informação, assistência comercial, reclamações e participação de avarias, de acordo com as necessidades do uso público dos serviços;
- Pagar anualmente à ER, em prestações mensais e iguais, nos termos da legislação aplicável, um valor não superior a 0.75% do total das suas Receitas de Exploração do ano anterior, destinado a cobertura de despesas de funcionamento desta Entidade Reguladora, devendo esse valor ser fixado anualmente por despacho do membro do Governo responsável pela área das finanças.

A concessionária obriga-se ainda a cumprir a legislação ambiental e demais recomendações e directivas emitidas oportunamente pelas autoridades competentes neste domínio.

Podemos concluir que por estes contractos a ELECTRA tem a exclusividade de transportar e distribuir electricidade em todo o território nacional e transportar e distribuir água nos centros urbanos da Praia, Mindelo, Sal e Boavista. Contudo, este direito lhe confere ao mesmo tempo obrigações importantes que terão reflexos em várias dimensões nas suas demonstrações financeiras.

Por estes contractos todo e qualquer produtor de electricidade que exercer a sua actividade produtiva no território nacional deve “vender” a empresa o produto e ela transportar e “revender” ao consumidor final. O mesmo acontece com a produção de água dessalinizada nos centros urbanos da Praia, São Vicente, Sal e Boa Vista.

Importa reter que a empresa só será obrigada a comprar o produto (Água e Electricidade) e distribuí-lo caso o preço de compra for inferior a custo que ela teria de suportar internamente para produzir as mesmas quantidades.

Ao abrigo da Resolução Ministerial nº 19/2010, de 16 de Abril a Electra foi autorizada a criar duas filiais para, em regime de subconcessão, exercer o transporte e distribuição de electricidade, com jurisdição sobre as ilhas de Sotavento e de Barlavento, excepto na Boavista que na altura tinha uma solução própria²².

Importa ainda ter presente que pelo disposto no contrato de concessão e na Resolução Ministerial nº 76/98 de 31 de Dezembro o activo afecto a distribuição são envolvidos neste processo e a propriedade destes pertence ao Estado de Cabo Verde.

Pelo contrato os bens podem ser “postas” em concessão pela Electra e/ou pelo Estado. Se uma terceira entidade afectar bens a actividade de distribuição dos dois produtos esta é considerada como sendo posta pelo Estado.

Até 2008, data em que vigorou o PNC, os bens postas em concessão eram registados como imobilizado corpóreas apresentado no Balanço da sociedade que tivessem sido postas pelo Estado ou pela empresa.

A situação altera com a entrada em vigor do novo normativo. Apenas é reconhecido um direito. O direito conferido pelos contractos de concessão, e reconhecido no balanço com um activo intangível (Direitos). Este activo intangível é mensurado pelo valor de custo dos bens posto em concessão.

²² Em 9 de Setembro de 2010 a Electra celebrou com a sociedade Águas e Energia da Boavista, AEB, SA um contrato tendo por objecto a subconcessão dos serviços relativamente ao transporte e distribuição de energia eléctrica e água na ilha da Boavista. Este contrato tem autorização legal por via do Decreto-lei nº 26/2008 de 1 de Setembro.

Convém lembrar que no anterior normativo o conceito “direito” já existia como um activo incorpóreo. Mas a contabilização era feita tendo em conta a característica física (corpórea) do bem e não pela substância da operação, que de facto conferia um direito. Uma outra grande diferença era também reconhecer nas contas como activo os bens postas em concessão pelo Estado.

A empresa tem por política (actualmente) amortizar os bens postas em concessão pelo método das quotas constantes com imputação duodecimal. O período de vida útil é em função do prazo do contrato de concessão.

Os contractos de concessão não prevêem qualquer compensação por parte do Estado, relativo a eventuais valores dos bens que estes possam ter no final do contrato de concessão. Este facto justifica, até certo ponto, a estimativa de vida útil tendo por base o prazo do contrato. De facto seria a única forma de a Empresa garantir o “retorno” de eventuais investimentos.

3.4 – O reconhecimento, mensuração e divulgação dos contractos de concessão

O processo contabilístico (mensuração, reconhecimento e divulgação) é feito com base no SNCRF, mais concretamente no enquadramento da NRF – AI.

Porque o tratamento contabilístico de contrato de concessão não está suficientemente claro e explicitado no Sistema (mais concretamente na NRF Nº6) a empresa socorreu (supletivamente) ao normativo internacional para tratar este processo contabilístico .

Assim, o tratamento é feito igualmente com suporte no estabelecido na IFRIC 12.

Por esta razão, e apesar de serem bens corpóreos são reconhecidos como activos intangíveis. De facto, o que é propriedade da sociedade (segundo o IFRIC 12) é o direito de explorar o activo.

Quando a empresa adquire um bem e a afectar a actividade de distribuição faz os seguintes registos:

Reconhecimento

Débito: 44X – Direitos decorrentes de Contractos de Concessão

Crédito: 12 ou 261 – Depósito a Ordem ou Outras contas a receber e a pagar – Fornecedores de investimentos

Mensuração: A mensuração é feita pelo custo,

No final do mês/ ou ano é reconhecido um gasto de amortização do Activo Intangível:

Débito: 643 – Gastos de Depreciações e Amortizações – Activos Intangíveis

Crédito: 448X – Amortizações Acumuladas - Direitos decorrentes de Contractos de Concessão.

Como já se fez referência a empresa deprecia estes activos com base no método de quotas constantes.

Durante o período que analisamos (2008 a 2010) não encontramos nas contas quaisquer referências a eventuais perdas por imparidade e excedentes de revalorização.

Embora não tivéssemos encontrado nas contas referências claras relativas ao modelo adaptado pela empresa para mensurar os seus activos após o reconhecimento inicial, admitimos ser o modelo do custo pois não há quaisquer evidências (nas contas de capital, mais concretamente excedentes de revalorizações) que apontasse para o contrário.

Divulgação: No final do período as informações são divulgadas na face do balanço, da Demonstração de Resultados e no Anexo. De facto a divulgação qualitativa consta do Anexo. No balanço e DR não se consegue distinguir estes activos (e gastos) dos outros por estarem numa mesma rubrica. Tal já não acontece no Anexo em que a informação é apresentada com algum detalhe. Os quadros e texto constante do ponto 3.5 é uma

adaptação do Anexo preparado para a empresa e que a título ilustrativo transpomos para o nosso trabalho.

Considerando que no período de coberto pelo nosso trabalho houve mudança de normativo contabilístico acreditamos ser de relevância referir igualmente ao tratamento contabilístico antes do período SNCRF, e a forma como foi feita a transição.

Quando analisamos a forma como a empresa fez (e continua a fazer) o reconhecimento contabilístico dos contratos de Concessão, somos de opinião que este foi feito correctamente tendo em conta tudo o que foi dito neste trabalho em termos de enquadramento teórico e contabilístico.

3.5 – A divulgação nas Demonstrações financeiras da Sociedade

Este ponto do trabalho reflecte praticamente as divulgações (basicamente no anexo) feito pela empresa e relativa aos períodos de 2008 à 2010.

Os movimentos ocorridos durante o exercício do ano de 2010 nestas rubricas, de acordo com o SNCRF, decompõem-se como segue (em mESC):

Quadro 5 - Activos Intangíveis e Amortizações 2010.

	Direitos de distribuição de Energia	Direitos de distribuição de Água	Direitos de Saneamento	Outros Direitos	Total
VARIAÇÃO EM 2010					
Valor líquido inicial	1.843.329	174.099	61.790	30.808	2.110.026
Aquisições	58.925	5.587	513	24.167	89.192
Correções - valor de aquisição ou reavaliação	-22.820	0	0	8	-22.812
Correções - depreciação acumulada	-1.772	0	0	0	-1.772
Abates e alienações - valor de aquisição	-65.482	-1.322	0	0	-66.804
Abates e alienações - depreciação acumulada	6.712	127	0	0	6.839
Depreciação do exercício	-67.091	-6.628	-2.365	-17.003	-93.087
Valor líquido	1.751.802	171.863	59.938	37.980	2.021.582
POSIÇÃO A 31 DE DEZEMBRO DE 2010					
Valor de aquisição ou realização	19.366.642	189.855	66.619	132.155	2.325.271
Depreciação acumulada	-184.840	-17.993	-6.681	-94.176	-303.690
Valor escriturado	1.751.802	171.863	5.938	37.980	2.021.582

Fonte: Electra SARL

As adições em outros activos intangíveis compreendem investimentos em curso relativos à aquisição e instalação do software Primavera.

Os abates do exercício referem-se ao desreconhecimento das redes de distribuição afectos à Delegação da Boavista.

Os mESC 22 820 de correções – valor de aquisição referem-se a investimentos em redes de distribuição anteriormente registados em curso e que, em 2010, foram regularizados por contrapartida de Outras contas a pagar – Estado, por se tratar de activo posto em concessão pelo Estado.²³

Consideramos que o tratamento e as divulgações satisfazem as exigências do normativo, e permite ao utilizador da informação compreender o alcance da operação.

2009, foi o ano de transação do PNC para o novo SNCRF.

²³ De acordo com a IFRIC 12 os activos postos em concessão pelo Estado não devem ser reconhecidos no Balanço da Electra.

Segundo o anexo às contas do ano de 2008, a empresa tinha activos postos em concessão (e reconhecidos como imobilizados corpóreos) no montante de 5.907.604 contos dos quais 2.509.269 contos eram postas em concessão pela Electra e a outra Parte pelo Estado de Cabo Verde.

A conversão para o SNCRF originou varias as seguintes alterações:

- Reclassificação de Imobilizados Corpóreos para Activos Intangíveis;
- Desreconhecimento dos valores postas em concessão pelo Estado;
- Alteração nos valores postas em concessão pela empresa passando os 2.509.269 contos para 2.204.515 contos, conforme quadro comparativo conste no relatório da empresa nas contas de 2009. Ao longo do nosso trabalho não conseguimos averiguar o que terá acontecido com os 304.754 contos reduzidos no saldo da conta no processo de conversão. Admitimos ser outras diferenças de conversão no âmbito da mudança de normativo.

Os movimentos ocorridos durante o exercício 2009 nestas rubricas decompõem-se como se segue (em mESC):

Quadro 6 - Activos Intangíveis e Amortizações (2009)

	Valor de aquisição			Amortizações			Valor líquido
	Saldo em 31.12.08	Adições	Saldo em 31.12.09	Saldo em 31.12.08	Adições	Saldo em 31.12.09	
Distribuição de Energia	1.858.248	107.771	1.966.018	56.731	65.959	122.689	1.843.329
Distribuição de Água	179.105	6.486	185.591	4.699	6.793	11.492	174.099
Saneamento	61.921	4.185	66.106	2.105	2.211	4.316	61.790
Outros	105.241	2.739	107.980	60.155	17.018	77.172	30.808
	2.204.515	121.181	2.325.696	123.689	91.981	215.670	2.110.026

Fonte: Electra, SARL

Quadro 7 - Activos Intangíveis e Amortizações (2008)

	Valor aquisição			Amortizações			Valor líquido
	Saldo em 31.12.07	Adições	Saldo em 31.12.08	Saldo em 31.12.07	Adições	Saldo em 31.12.08	
Distribuição de Energia	1.572.308	285.939	1.858.248	0	56.731	56.731	1.801.517
Distribuição de Água	120.483	58.622	179.105	0	4.699	4.699	174.406
Saneamento	58.934	2.988	61.921	0	2.105	2.105	59.817
Outros	79.576	25.665	105.241	50.199	9.956	60.155	45.086
	1.831.301	373.214	2.204.515	50.199	73.490	123.689	2.080.826

Fonte: Electra, SARL

De acordo com o contrato de concessão, os bens afectos à concessão terão de ser entregues ao concedente no final do período em bom estado de uso, sendo da responsabilidade da Sociedade garantir a sua manutenção e substituição, quando necessário.

Os encargos com a manutenção regular são reconhecido com gastos à medida que são incorridos.

Os investimentos relacionados com substituição não foram objecto de provisão.

No ano 2008, os movimentos ocorridos durante o exercício nestas rubricas decompõem-se como segue (em mESC):

Quadro 8 - Imobilizações Corpóreas

	Saldo em 31.12.08
Postas em concessão pelo Estado	3.393.335
Postas em concessão pela Electra	2.509.269
Total em concessão	5.907.604
Resultados do Imobilizado corpóreo	11.234.406
Total	17.142.006

Fonte:Electra, SARL

Segundo os dados da Electra, as imobilizações afectas a concessão compreendem os bens de Imobilizado corpóreo afectos ao sistema de distribuição de electricidade e água, os quais, nos termos do contrato de concessão, foram postas em concessão pelo Estado de Cabo Verde - bens de sua propriedade – ou pela própria Sociedade – bens que no final da concessão reverterem par o Estado de Cabo Verde.

As transações dos bens postos à concessão pelo Estado relacionam-se com a entrada em funcionamento de infraestruturas de distribuição de energia eléctrica constantes nos seguintes projectos: (i) extensão de redes de média e baixa tensão a Belém no concelho de Ribeira Brava; e (ii) extensão de rede de média tensão de Figueiral a Corda.

As transações dos bens postos à concessão pela Electra relacionam-se essencialmente com a finalização dos seguintes projectos: (i) ramais de electricidade, água e esgoto para ligações domiciliárias; (ii) interligação da rede de média tensão às subestações de Palmarejo e Gamboa; (iii) reabilitação e extensão de redes de média e baixa tensão da Praia – passagem da rede a 20KV; (iv) reforço da iluminação pública da Praia e nova central de São Filipe à rede média tensão.

Salvo o facto de não termos podido compreender (e nem encontrado explicações para a diferença de conversão) a variação de 304.754 contos verificados no processo de conversão, a nossa opinião é que o processo foi feito de forma correcta e traduz o “espírito” de reconhecimento estabelecido no novo normativo, muito embora o

tratamento completo tenha sido com recurso supletivo às normas internacionais de contabilidade.

Mesmo por via das alterações verificadas no capital próprio (entendemos ser as derivadas do processo de reconversão não pudemos ficar completamente esclarecidos sobre esta alteração.

CONCLUSÃO

Este trabalho teve por objectivo apreciar o processo contabilístico para o reconhecimento, a mensuração e divulgação nas demonstrações financeiras dos activos intangíveis num contexto de mudança de paradigma contabilística, afunilando sobretudo no tratamento dos contratos de concessão.

Durante o desenvolvimento do trabalho permitiu-se concluir que apesar do normativo ser um grande ganho para o sistema Caboverdiano, não tem uma norma específica para tratar dos Contratos de Concessão, mas é uma base que permite recorrer a normas internacionais, que serve como suporte de reconhecimento, divulgação e mensuração.

Antes no PNC, os contratos de concessão eram reconhecidos como um imobilizado corpóreo, sendo que a partir do ano 2009 começaram a ser reconhecidos como um activo intangível.

Entretanto verificamos um desfalco relativo a legislação de Cabo Verde, visto que ainda não está adaptado ao novo Sistema de Normalização contabilística e de Relato Financeiro.

Em relação a Electra, tem seguido os parâmetros de reconhecimento e mensuração, como já tinha mencionado, antes era reconhecido como uma imobilização corpórea, e agora, como um activo intangível, como suporte as normas internacionais, mais concretamente o IFRIC 12.

Durante a análise e com base em entrevistas, constatamos que a partir do momento de transição para novo normativo foram feitos reajustamentos nas contas, e constatamos que os bens postos em concessão pelo Estado deixaram de figurar nas demonstrações financeiras, passando a ser uma propriedade da Electra.

REFERENCIA BIBLIOGRÁFICA

ALMEIDA, Rui M.P. – Sistema de Normalização Contabilística e de Relato Financeiro, 2009, Edições Técnicas

BORGES, António, RODRIGUES, Azevedo e RODRIGUES, Rogério – Elementos de Contabilidade Geral , 25ª Edição

LEITÃO, Luís Manuel Teles Menezes – Direito das Obrigações, Vol. I, Abril 2009, Edições Almedina,SA

NABAIS, José Casalta – Direito Fiscal, 5ª Edição, 2009, Edições Almedina

RODRIGUES, João – Sistema de Normalização Contabilística Explicado, Porto Editora

SILVA, António Carlos Ribeiro da, Metodologia da Pesquisa Aplicada à Contabilidade, 2ª Edição, São Paulo, 2008, Editora Atlas S.A

SILVA, Eduardo Sá, Normas Internacionais de Contabilidade da Teoria à Prática, 2004

SOUSA, Rui Pereira de, Contratos de Concessão – Perspectiva Económica, Financeira e Contabilística, 2003, Áreas Editora

TELLES, Inocêncio Galvão, Manual do Contratos em Geral, 4ª Edição, 2010, Coimbra Editora

Sistema de Normalização Contabilística e de Relato Financeiro, 2008

Regulamento do Imposto Único sobre os Rendimentos IUR e Legislação Subsidiária, Concepção Gráfica , Praia 2003

Regulamento (CE) nº 254/2009 da Comissão, de 25 de Março de 2009

Decreto Lei nº 35/2005, de 30 de Maio

Decreto-Lei nº 47344, de 25 de Novembro de 1966 – Código Civil de Cabo Verde

BO nº3, I Série 3º Suplemento de Dezembro de 2008

BO nº4, 30 de Janeiro de 1984

<http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/48/Contabilidade.pdf> dia 19 de Abril, 21:35

http://www.google.pt/webhp?sourceid=navclient&hl=pt-PT&ie=UTF-8#sclient=psy-ab&hl=ptPT&rlz=1R2SMSN_itPT438&site=webhp&q=tratamento+fiscal+para+aliena%C3%87%C3%A3o+de+imobilizados&rlz=1R2SMSN_itPT438&oq=tratamento+fiscal+para+aliena%C3%87%C3%A3o+de+imobilizados&aq=f&aqi=&aql=&gs_l=hp.3...3432.49366.0.50190.56.43.4.9.1.821.13463.226j14j2j0j1.43.0...0.0.OvQsPtUARxY&pbx=1&bav=on.2,or.r_gc.r_pw.,cf.osb&fp=474e51b39bdcebf8&biw=1619&bih=693 –
dia 18 de Maio, 11:50

<http://www.buscalegais.ufsc.br/revistas/files/anexos/33203-42108-1PB.pdf> dia 29 de Janeiro

www.electra.cv